

0-792949

На правах рукописи



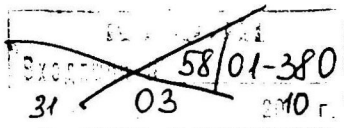
**БАРЫШЕВА Сания Юрьевна**

**БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА  
ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ  
ФОРМИРОВАНИИ КОНКУРСНОЙ МАССЫ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Саратов - 2010



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Садыкова Тамара Махмутовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Миронова Ольга Алексеевна  
- канд. экон. наук, доцент  
Чушинская Ольга Семеновна

Ведущая организация - Тольяттинский государственный университет.

Защита состоится 19 апреля 2010 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 19 марта 2010 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665107

Ученый секретарь диссертационного  
совета, д-р экон. наук, профессор

С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современное состояние отечественной экономики усиливает внимание к нормам регулирования несостоятельности предприятий в связи с тем, что согласно данным Российского союза промышленников и предпринимателей, а также правоохранительных органов около половины банкротств в стране являются преднамеренными. Для получения доказательственной информации, подтверждающей преднамеренность банкротства, требуется бухгалтерская экспертиза, основанная на специальных знаниях в области бухгалтерского учета и отчетности.

Проведение бухгалтерской экспертизы осложняется неурегулированностью вопросов отражения в учете хозяйственных операций предприятия-банкрота в отечественных положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). Эти ПБУ ориентированы на организацию учета действующих хозяйствующих субъектов, цель которых заключается в продолжении деятельности и получении финансового результата, а не предприятий-банкротов, находящихся в конкурсном производстве, целью которых является погашение задолженности по обязательствам. Это меняет подходы к организации бухгалтерского учета и порядку составления бухгалтерской отчетности предприятий, находящихся в конкурсном производстве.

В рамках данной проблемы особое место занимает понятие конкурсной массы, которое согласно ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" представлено единым объектом, включающим все имущество должника и имущество, выявленное в процессе конкурсного производства, а в бухгалтерском учете до настоящего времени она не рассматривается как самостоятельная учетная категория, представляя собой разные виды активов (основные средства, нематериальные активы, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства). В связи с этим новый порядок отражения в учете конкурсной массы меняет информационный массив для формирования показателей бухгалтерской отчетности предприятия-банкрота. Создание новой структуры бухгалтерской отчетности, составляемой в процессе конкурсного производства, позволит сформировать доказательственную базу для выявления фиктивных хозяйственных операций, заключающихся в сокрытии имущества, его отчуждении и уничтожении при проведении специальной бухгалтерской экспертизы.

Для качественной подготовки заключения бухгалтером-экспертом по результатам исследования первичных документов, изучения записей в учетных регистрах и отчетных формах, требуются новые подходы к порядку проведения бухгалтерской экспертизы.

В этой связи представляется актуальным проведение исследования, направленного на разработку методики учета по формированию и использованию кон-

курсной массы, лежащей в основе проведения бухгалтерской экспертизы преднамеренного и фиктивного банкротства.

**Степень разработанности проблемы.** Отдельные вопросы учета и контроля предприятий на разных стадиях несостоятельности рассматриваются в научных трудах И.А. Астраханцевой, А.С. Бакаева, М.И. Баканова, А.П. Бархатова, С.Б. Барнгольц, П.С. Безруких, Л.А. Бернштейна, Н.А. Блатова, С.А. Бороненковой, Т.А. Богатовой, В.Г. Гетьмана, И.Е. Глушкова, Л.Т. Гиляровской, Н.В. Дембинского, Л.В. Донцовой, О.В. Ефимовой, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, Н.П. Кондракова, И.Г. Кукукиной, М.И. Кутера, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, Е.В. Негашева, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, Л.В. Переверзевой, Р.С. Сайфуллиной, Я.В. Соколова, Т.Х. Усмановой, Г.В. Федорова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др.

Среди зарубежных авторов, изучавших экономические проблемы банкротства, следует выделить И. Бетте, Г. Бирмана, С.Дж. Брауна, Ш. Бургера и Г. Шельберга, Д. Джонстона, Б. Коласса, М. Мэтьюса, Н. Ордуэя, Д. Фридмана, Э. Хелфберга.

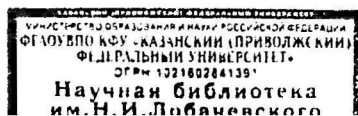
Однако, вопросам учета конкурсной массы и проведения бухгалтерской экспертизы не уделено должного внимания в отечественной научной литературе.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность этих вопросов и их значимость в условиях преднамеренных банкротств обусловило выбор темы настоящего диссертационного исследования, и определяли постановку его цели и задач.

**Цель диссертационного исследования** заключается в исследовании проблем организации учета конкурсной массы и проведения бухгалтерской экспертизы хозяйственных операций при ее формировании.

**Задачи исследования.** Для достижения поставленной цели в диссертационной работе определены следующие задачи:

- определить основные учетно-экономические показатели, позволяющие обосновать необходимость проведения бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы;
- исследовать возможность применения принципов-допущений и принципов-требований при организации бухгалтерского учета в процессе формирования конкурсной массы;
- разработать методику учета формирования и использования конкурсной массы как самостоятельного объекта учета;
- определить порядок формирования показателей ликвидационного бухгалтерского баланса, предусматривающий введение специфических статей по отражению конкурсной массы и обязательств перед кредиторами по установленной законодательством очередности платежей;
- предложить группировку фиктивных хозяйственных операций как учетных объектов для проведения бухгалтерской экспертизы;
- разработать порядок проведения бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы.





**Объектом исследования** избраны предприятия-банкроты Саратовской области, находящиеся в процессе конкурсного производства: ООО "Марксагро-тех", ЗАО "АПК "Владыкино", СХП "Луговое", ЗАО "Ртищевское МП МТС".

**Предметом исследования** являются теоретические и практические проблемы организации учета и бухгалтерской экспертизы формирования и использования конкурсной массы.

**Методологической основой исследования** послужили системный подход, методы сравнительного, факторного, логического, статистического анализа, алгоритмизации и структуризации проблемы, документальные и экспертные методы.

**Информационной базой исследования** послужили законодательные акты, нормативно-методические и отчетные материалы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные Госкомстата РФ и Саратовского областного комитета государственной статистики. Информация, опубликованная в литературе, периодической печати и на сайтах Интернета по изучаемой проблеме, данные, содержащиеся в исследованиях отечественных и зарубежных консультантов по проектам Международного банка реконструкции и развития, TACIS, Института "Восток-Запад", Министерства Великобритании по международному развитию (DFID), Российско-Канадского консорциума по вопросам прикладных экономических исследований (CEPRA), Ассоциации исследователей экономики общественного сектора (ASPE).

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в обосновании и совершенствовании методики отражения хозяйственных операций в условиях конкурсного производства и разработки методики проведения бухгалтерской экспертизы преднамеренного банкротства.

Наиболее существенными научными результатами работы являются следующие:

- систематизированы показатели (технологические, организационные, социальные, инновационные и инвестиционные, финансовые), на основе которых определяются задачи и цели проведения бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы;
- раскрыто содержание принципов-допущений и принципов-требований при организации бухгалтерского учета в процессе конкурсного производства, учитывающее ограниченный срок функционирования предприятия-банкрота;
- рекомендована методика учета и оценки состава активов, формирующих конкурсную массу как самостоятельный объект учета на специально введенном синтетическом счете 06 "Конкурсная масса" и порядок учета ее использования в корреспонденции со счетом 86 "Средства для расчетов с контрагентами (кредиторами)";
- разработаны подходы к формированию показателей ликвидационного бухгалтерского баланса, предусматривающие введение разделов: а) в активе 1 раздел "Конкурсная масса"; б) в пассиве 2 раздел "Источники финансирования задолженности" и 3 раздел "Обязательства";

- предложена группировка фиктивных хозяйственных операций как учетных объектов бухгалтерской экспертизы: экономически невыгодные сделки; сокращение объема имущества должника; создание и (или) увеличение неплатежеспособности предприятия-должника;

- предложены подходы к стандартизации проведения бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы в разрезе рекомендованных групп фиктивных хозяйственных операций.

**Теоретическая и практическая значимость работы** обусловлена актуальностью исследуемых проблем. Основные выводы и положения работы расширяют теоретическую, эмпирическую и методическую базу исследования проблем отражения хозяйственных операций в условиях конкурсного производства.

Рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы конкурсными управляющими, аудиторами, бухгалтерами-экспертами при проведении бухгалтерской экспертизы фиктивных хозяйственных операций по притворных сделкам в условиях преднамеренного банкротства. Органами правоохранительной деятельности могут использоваться методические положения исследования при подготовке планов проведения бухгалтерской экспертизы преднамеренного банкротства.

**Апробация работы.** Основные теоретические положения диссертационной работы и практические рекомендации исследования раскрыты в докладах на научно-практических конференциях, опубликованы в форме статей и тезисов в сборниках научных трудов и тезисов докладов, а также в отраслевых периодических изданиях, список которых приведен в конце автореферата. По результатам исследования опубликовано 5 работ общим объемом 2,3 п.л.

Отдельные предлагаемые рекомендации по отражению в учете конкурсной массы приняты к внедрению в ООО "Марксартотех" г. Маркс Саратовской области.

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Учетно-аналитическое обеспечение бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы

1.1. Основные учетно-экономические показатели, диагностирующие банкротство предприятия

1.2. Проблемы использования принципов-требований и принципов-допущений при организации бухгалтерского учета в условиях формирования конкурсной массы

1.3. Виды активов и их оценка при переводе в состав конкурсной массы

Глава 2. Организация учета конкурсной массы и расчетов с кредиторами в процессе банкротства

2.1. Методические подходы к ведению учета использования конкурсной массы

2.2. Особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия-банкрота в процессе конкурсного производства

Глава 3. Методика проведения бухгалтерской экспертизы хозяйственных операций в условиях проведения конкурсного производства

3.1. Вопросы группировки фиктивных хозяйственных операций для проведения бухгалтерской экспертизы

3.2. Этапы проведения бухгалтерской экспертизы при формировании конкурсной массы

Заключение

Библиографический список используемой литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 159 страниц. Список использованной литературы содержит 186 источников. В работе 7 приложений, 15 таблиц, 4 рисунка.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Банкротство, являясь одним из институтов рыночной экономики и важным инструментом во взаимоотношениях предприятия-банкрота с кредиторами, рассматривается как результат юридической квалификации акта несостоятельности, осуществляемого в законодательно установленном порядке. Однако в последние годы практика проведения банкротств показывает, что в большинстве случаев банкротство связано с умышленными действиями менеджмента предприятия, направленными на уход от погашения долгов, вывода ликвидных активов и нанесения ущерба кредиторам.

Для выявления фактов осуществления фиктивных хозяйственных операций необходима бухгалтерская проверка, назначаемая по решению суда, т.е. представляющая собой бухгалтерскую экспертизу, под которой понимается процессуальное действие, состоящее из проведения исследования материалов дела и дачи заключения специалистом-бухгалтером по фактам хозяйственной жизни предприятия-банкрота в целях установления обстоятельств, приведших к преднамеренному и фиктивному банкротству.

Для диагностирования преднамеренного банкротства требуется расчет экономических показателей, характеризующих технологические процессы предприятия, инновационную и инвестиционную деятельность. Как показали исследования, нормативно-правовыми документами определены показатели для выявления признаков преднамеренного банкротства, характеризующие изменения в обеспеченности обязательств должника перед его кредиторами всеми активами. Однако для выявления преднамеренного банкротства недостаточно этих показателей, поскольку они характеризуют только финансовую деятельность.

В решение этой проблемы предложена система экономических показателей, сгруппированных по контролируемым параметрам с ориентированием на количественно выраженные результаты, а именно:

- технологические показатели, характеризующие техническую базу производства; качество основного капитала; структуру основного капитала; эффективность использования основных средств; производственную мобильность; организационно-технологический уровень; степень взаимодействия со смежниками по основным комплектующим изделиям; систему бизнес-процессов;

- организационные показатели, характеризующие производительность системы управления; экономичность системы управления; конфигурацию организационной структуры управления; адаптивность системы управления; рациональность системы управления; гибкость управления; оперативность управления; надежность управления; эффективность управления;

- социальные показатели, характеризующие численный состав; структуру кадров; квалификационный состав; эффективность использования трудовых ресурсов; составляющую обучения и развития персонала;

- инновационные и инвестиционные показатели, характеризующие наукоемкость; инновационную политику; степень обновления технической базы и бизнес-процессов; эффективность средств вкладываемых в инновационные проекты; инвестиционную привлекательность предприятия;

- финансовые показатели, характеризующие результативность деятельности; ликвидность и платежеспособность; финансовую устойчивость; качество управления бизнесом; доходность деятельности предприятия.

Исследуя вопрос формирования информационной базы выявления признаков преднамеренного банкротства, следует отметить, что неоднозначность норм, содержащихся в разных нормативно-правовых актах по расчету указанных показателей, приводит к несопоставимости рассчитываемых показателей. Для унификации используемых показателей требуется их формирование на основе достоверной учетной информации о предприятии, находящегося в условиях конкурсного производства, а это в настоящее время усложняется изменением содержания цели его деятельности: так в обычных условиях предполагается, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Изменение цели деятельности повлекло пересмотр принципов организации бухгалтерского учета предприятия-банкрота.

Проведенные исследования применения принципов-допущений и принципов-требований бухгалтерского учета предприятиями-банкротами в условиях конкурсного производства показали, что они либо перестают использоваться, либо видоизменяются (Табл.1).

Таким образом, сравнение правил соблюдения основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета свидетельствует о необходимости разработки методики организации бухгалтерского учета в условиях конкурсного производства, где прекращается существование юридического лица и наступает срок исполнения денежных обязательств и платежей.

Согласно ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" погашение задолженностей перед кредиторами предприятия-банкрота осуществляется за счет конкурсной массы должника, при формировании которой исключаются некоторые активы. Так, в частности, такие виды нематериальных активов, как: лицензии на осуществление каких-либо определенных видов деятельности, товарные знаки и знаки обслуживания, теряют свою юридическую силу в процессе конкурсного производства с момента ликвидации предприятия-должника, а также аннулируют-

ется деловая репутация в процессе конкурсного производства и списывается на убытки предприятия из-за потери ее стоимостного значения в связи с прекращением деятельности предприятия ввиду его банкротства и потерей деловой репутации. Что касается дебиторской задолженности, то из ее состава исключается неистребованная (безнадежная).

**Таблица 1. Условия соблюдения основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета**

Принципы-допущения и принципы-требования	Содержание принципа	
	в соответствии с ПБУ 1/2008, ПБУ 4/99	в условиях конкурсного производства
<b>Принципы-допущения</b>		
Непрерывности деятельности	Срок деятельности организации без существенного сокращения объема выпуска (продаж) продукции значительно превышает финансовый год	Процесс ликвидации организации на этапе конкурсного производства предполагает отказ от этого допущения
Имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников и других предприятий	Принцип не используется, поскольку собственниками выводится часть имущества, подлежащая принудительному изъятию
Временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты деятельности относятся к отчетному периоду, где они имели место, независимо от фактического времени поступления (выплаты) денежных средств	Принцип не действует, поскольку решающим становится время поступления или выплаты денежных средств и погашения долговых обязательств
<b>Принципы-требования</b>		
Осмотрительности (осторожности)	Обеспечение учетной политикой большей готовности к учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов, без создания скрытых резервов	Соблюдение принципа приводит к искусственному повышению величины убытков и к уменьшению возмещения обязательств
Объективности	Все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учете, если они зарегистрированы на протяжении всех этапов учета оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет	Принцип не всегда соблюдается, поскольку интересы собственников и кредиторов противоположны, что не исключает возможности вальвирования информации

В процессе формирования конкурсной массы проводится переоценка составляющих ее активов. При этом, что касается переоценки оборотных средств предприятия-банкрота, то ее основной целью в период формирования конкурсной массы является выявление их рыночной стоимости и определение возможности реализации с целью получения реальных денежных средств, где особого внимания требует переоценка дебиторской задолженности. Это необходимо для определения возможности возмещения денежных средств должником предприятия, поскольку ее возврат возможен только путем запросов в налоговые органы

и органы статистики. Поэтому для определения степени реализуемости дебиторской задолженности предлагаем выделить задолженность предприятий с устойчивым и неустойчивым финансовым положением. При этом в период оценки дебиторской задолженности следует, прежде всего, выделить дебиторскую задолженность, по которой получить денежные средства практически невозможно, чтобы исключить ее из конкурсной массы.

Согласно Федеральному закону "О несостоятельности (банкротстве)" конкурсная масса, включающая все имущество предприятия-банкрота, рассматривается как один бухгалтерский объект учета. Однако в соответствии с Планом счетов конкурсную массу необходимо отражать как разные объекты учета по видам активов, что предполагает их использование в процессах хозяйственной деятельности: заготовления, производства и продажи. Поскольку для предприятия-банкрота, находящегося в конкурсном производстве, неприемлемо использование принципа непрерывности деятельности, то и применение бухгалтерских счетов по учету активов в соответствии с требованиями Плана счетов в условиях конкурсного производства некорректно.

Поэтому, в решение проблемы создания информационной базы о размере и видах конкурсной массы как самостоятельного объекта бухгалтерского учета рекомендуем ввести в План счетов синтетический счет 06 "Конкурсная масса" (рис.1). По дебету предлагаемого счета необходимо отражать хозяйственные операции по переводу активов предприятия-банкрота в состав конкурсной массы, а по кредиту ее списание при расчетах с кредиторами, заявившими о наличии кредиторской задолженности предприятия-банкрота в процессе конкурсного производства.

Дебет счет 06 "Конкурсная масса" Кредит	
Сальдо на начало периода - сумма конкурсной массы в разрезе видов имущества на начало отчетного периода	
Суммы по хозяйственным операциям по переводу в состав конкурсной массы следующих видов имущества: - основные средства; - нематериальные активы; - доходные вложения в материальные ценности; - долгосрочные финансовые вложения; - вложения во внеоборотные активы; - оборудование к установке; - материалы; - товары; - готовая продукция; - дебиторская задолженность.	Суммы по хозяйственным операциям, связанным с погашением требований конкурсных кредиторов за счет продажи сформированной конкурсной массы

Рис. 1. Рекомендуемая структура синтетического счета 06 "Конкурсная масса"

На основе полученной информации на счете 06 о сформированной конкурсной массе принимается решение о ее продаже с целью погашения долгов перед

кредиторами. Как показало изучение нормативных актов по бухгалтерскому учету организация учета процесса продажи имущественного комплекса осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. В развитие положений указанных положений по бухгалтерскому учету в экономической литературе предлагается хозяйственные операции, связанные с продажей объектов продаж предприятия-банкрота, отражать на субсчетах: "Доходы от продажи предприятия", "Расходы по продаже предприятия", "Финансовый результат от продажи предприятия", открытых к счету 91 "Прочие доходы и расходы". При этом рекомендуется на счете 91 "Прочие доходы и расходы" отражать формирование и использование финансовых результатов непосредственно в процессе ликвидации. В случае предъявления к третьим лицам требований о применении субсидиарной ответственности каждую заявленную сумму следует учитывать на специально открываемом для этих целей забалансовом счете "Требования к лицам, несущим субсидиарную ответственность по обязательствам банкрота".

Согласно другой точке зрения продажа предприятия, находящегося в конкурсном производстве, не связана с доходами и расходами по обычным видам деятельности, поэтому счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" считают неприменимыми ни по экономическому содержанию сделки, ни по правилам использования счета и предлагается использование дополнительного синтетического счета 92 "Продажа предприятия (бизнеса)", на котором сопоставляют цену сделки продажи с расходами на проведение торгов, а также отражают списание накопленной амортизации в зачет полученного задатка, задолженности покупателя по договору купли-продажи.

Однако предлагаемые в экономической литературе рекомендации по отражению на счетах синтетического учета сведений о продаже предприятия-банкрота не соответствуют цели проведения конкурсного производства (удовлетворения требований кредиторов), так как денежные средства, получаемые при продаже активов, не являются доходами, а представляют собой средства, имеющие строго целевой характер (погашение соразмерных требований конкурсных кредиторов). Поэтому такие денежные средства рекомендуем отражать как средства строго целевого назначения на счете 86 под названием "Средства для расчетов с контрагентами (кредиторами)" в корреспонденции с предлагаемым синтетическим счетом 06 "Конкурсная масса".

В связи с этим порядок отражения хозяйственных операций, связанных с реализацией объектов продаж предприятия-банкрота в процессе конкурсного производства должен отражаться следующими бухгалтерскими записями (табл. 2).

Важной проблемой, которая требует своего решения, является порядок отражения расходов, возникающих в процессе конкурсного производства.

Следует отметить, что в настоящее время для организации учета расходов, связанных с процедурами банкротства, используются положения ПБУ 10/99 "Расходы организации", где затраты в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. При этом расходы, связанные с процедурами банкротства, следует относить к прочим расходам, которые в со-



ответствии с п. 15 ПБУ 10/99 подлежат зачислению на счет прибылей и убытков.

**Таблица 2. Методика отражения хозяйственных операций, связанных с реализацией объектов продаж в процессе конкурсного производства**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи согласно			
		ПБУ и рекомендациям в экономической литературе		рекомендациям автора	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Признание дохода от продажи ОС	сч. 62, 76	сч. 91	Хозяйственная операция некорректна	
		сч. 76	сч. 92		
1.1.	Списание конкурсной массы по результатам ее продажи	х	х	сч. 86	сч. 06
1.2.	Отражение дооценки в результате продажи предприятия по стоимости выше заявленной на торгах	х	х	сч. 51	сч. 86
1.3.	Отражение уценки в результате продажи по стоимости ниже заявленной на торгах	х	х	сч. 86	сч. 06
4	Списание суммы амортизации по объектам ОС, НМА	сч. 02, 05	сч. 01, 04	на счете 06 сформирована стоимость имущества с учетом начисленной амортизации	
5	Отражение затрат, связанных с продажей ОС и произведенных:				
	а) собственными силами организации	сч. 91	сч. 23, 70, 60	сч. 86	сч. 26
	б) сторонними организациями	сч. 91	сч. 76	сч. 86	сч. 76
6	Поступление дохода от продажи на расчетный счет	сч. 51	сч. 62, 76	Некорректная формулировка хозяйственной операции	
	Поступление денежных средств от продажи конкурсной массы	х	х	сч. 51	сч. 86
7	Определение финансового результата (прибыли) от продажи	сч. 91, 92 или 99	сч. 99 или 91, 92	Хозяйственная операция некорректна	

При этом в экономической литературе для организации контроля за величиной и правильностью списания расходов, связанных с процедурами банкротства, их рекомендуют учитывать на обособленном счете "Расходы, связанные с процедурами банкротства" с открытием субсчетов в зависимости от видов расходов и источников их покрытия или счете 44 субсчет 1 "Судебные расходы" и субсчет 2 "Прочие расходы на конкурсное производство", к которым, в частности, относятся текущие коммунальные и эксплуатационные платежи, вознаграждение конкурсного управляющего и других лиц, принимающих участие в конкурсном производстве (оценщиков, аудиторов, бухгалтеров). Однако, считаем, что:



- во-первых, расходы, связанные с процедурами банкротства, нельзя считать прочими, поскольку предприятие, находящееся в конкурсном производстве, прерывает свою деятельность и не несет никаких расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также меняется цель деятельности предприятия-должника, а именно: продажа конкурсной массы для погашения требований кредиторов;

- во-вторых, некорректно использован термин "расходы", поскольку законом о банкротстве используется определение "текущие платежи", связанные с расчетами в процессе конкурсного производства.

Поэтому считаем использование счета 44 некорректным и рекомендуем текущие платежи, связанные с процедурой конкурсного производства, учитывать на счете "Расчеты в процессе конкурсного производства" с открытием к нему субсчетов: 1 "Судебные сборы"; 2 "Вознаграждение арбитражного управляющего, реестродержателя"; 3 "Текущие платежи"; 4 "Требования кредиторов, возникшие после признания предприятия банкротом"; 5 "Расчеты по оплате труда".

Разработанная методика учета использования конкурсной массы меняет информационный массив для составления бухгалтерской отчетности предприятия-банкрота.

Анализ нормативных и методических документов по этому вопросу показал, что регламентированы отдельные общие положения по составлению промежуточного и окончательного ликвидационных балансов. Так, нормативными документами Минфина России определен порядок использования имущества организации-банкрота для погашения обязательств лишь в общем виде. На практике возникают многие проблемы правового и учетного характера, которые решаются исходя из субъективных взглядов специалистов, входящих в состав ликвидационных комиссий.

К числу таких проблем можно отнести следующие:

- разработка методики составления промежуточного ликвидационного баланса и ликвидационного баланса с учетом специфики ликвидации юридического лица - банкрота;

- определение реальной стоимости активов должника;

- ранжирование активов по степени ликвидности, т.е. способности быть реализованными с учетом временного и стоимостного факторов;

- определение реальной стоимости обязательств;

- установление последовательности внутри каждой очереди и сроков погашения обязательств;

- погашение новых налоговых обязательств в связи с продажей, переоценкой активов.

Одна из особенностей организации бухгалтерского учета в период конкурсного производства связана с временным фактором, так как промежутки времени, которые охватывают промежуточный ликвидационный баланс и ликвидационный баланс, различны и не совпадают с общепринятыми отчетными интервалами (квартал, год). Дату составления промежуточного ликвидационного баланса с относительной степенью точности можно определить на основании

ст.63 ГК РФ и Закона N 127-ФЗ, в соответствии с которыми дается пятидневный срок со дня открытия конкурсного производства для опубликования сведений о признании должника банкротом и начиная со дня публикации - двухмесячный срок для предъявления требований кредиторов. Таким образом, промежуточный ликвидационный баланс включает период от последней даты составления баланса, предшествовавшей дате признания должника банкротом, до даты, на которую составлен промежуточный ликвидационный баланс. Ликвидационный баланс может включать более длительный период: от даты составления промежуточного ликвидационного баланса до даты ликвидации юридического лица.

В соответствии с п.2 ст.63 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) промежуточный ликвидационный баланс составляется после окончания срока предъявления требований кредиторами и должен содержать сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, перечне предъявленных требований, а также о результатах их рассмотрения. Это определение не содержит четких нормативных требований к формированию актива и пассива баланса, т.е. к отражению реального имущественного комплекса и обязательств предприятия-должника, с позиций как полноты представления (инвентаризации, выявления сокрытых активов и т.д.), так и адекватной оценки. Следует отметить, что и Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" не предусматривает процедуру составления промежуточного ликвидационного баланса предприятия.

Учитывая, что основная цель создания промежуточного ликвидационного баланса - отражение справедливой стоимости имущества предприятия-должника, за счет которого будут покрываться требования кредиторов, рекомендуем использовать следующее определение промежуточного ликвидационного баланса.

Так, учитывая, что промежуточный ликвидационный баланс - это система показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия-банкрота и отражающих величину реальной конкурсной массы (актив), суммы предъявленных и непредъявленных требований кредиторов, собственный капитал (пассив), разработана с учетом рекомендаций новых объектов учета структура такого баланса должна иметь следующий вид (табл.3).

В предлагаемом промежуточном ликвидационном балансе отсутствуют разделы "Внеоборотные активы" и "Оборотные активы", поскольку имущество, отражаемое в этих разделах, сгруппировано как единый учетный объект "конкурсная масса". Кроме того, не используются статьи собственного капитала, что обосновывается изменением цели деятельности предприятия-банкрота, а отсутствие статей долгосрочных обязательств - нарушением принципа непрерывности деятельности, поскольку предприятие-банкрот при достижении цели, связанной с расчетами с кредиторами, ликвидируется.

**Таблица 3. Рекомендуемая структура промежуточного  
ликвидационного бухгалтерского баланса**

АКТИВ	ПАССИВ
<p><b>I. Конкурсная масса</b>  <i>Виды объектов продаж:</i>  в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- нематериальные активы;</li> <li>- основные средства;</li> <li>- финансовые вложения;</li> <li>- имущество по оспариваемым сделкам;</li> <li>- запасы;</li> <li>- дебиторская задолженность;</li> <li>- финансовые вложения.</li> </ul> <p><i>Дебиторская задолженность по должникам</i>  <i>Расходы конкурсного производства:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на содержание арбитражного управляющего;</li> <li>- судебные расходы;</li> <li>- прочие расходы на конкурсное производство</li> </ul> <p><i>Денежные средства</i></p>	<p><b>II. Источники финансирования задолженности</b>  <i>Средства для расчетов с контрагентами (кредиторами)</i></p> <p><b>III. Обязательства</b>  <i>Задолженность по ведению конкурсного производства начисленная, но неоплаченная:</i>  вне очереди (судебные расходы; расходы, связанные с выплатой вознаграждения арбитражному управляющему; текущие коммунальные и эксплуатационные платежи; требования кредиторов по денежным обязательствам, возникшие в ходе конкурсного производства);</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 очередь (возмещение вреда здоровью);</li> <li>2 очередь (задолженность по оплате труда);</li> <li>3 очередь (обязательства, обеспеченные залогом);</li> <li>4 очередь (требования по обязательным платежам);</li> <li>5 очередь (остальные кредиторы, невошедшие в предыдущие очереди: в том числе: кредиторы по гражданско-правовым обязательствам; штрафы, пени, неустойки; требования, заявленные после срока; незаявленные требования)</li> </ol>

Предложенный порядок отражения в бухгалтерском балансе конкурсной массы и расчетов с кредиторами предприятия-банкрота позволяет повысить прозрачность формируемой информации, что способствует вскрытию фиктивных хозяйственных операций, ведущих к преднамеренному банкротству.

Как показали проведенные исследования, существуют два подхода к характеристике механизма преднамеренного банкротства, заключаемого в реализации некоторых неправомерных действий и в осуществлении деятельности, целенаправленной на банкротство предприятия-должника.

Наряду с признаком неправомерности действия, направленные на банкротство должника, характеризуются признаком скрытности, т.е. негласным характером денежных операций. Поэтому в процессе преднамеренного банкротства осуществляются притворные сделки, которыми вуалируются законные хозяйственные операции, отождествляемые в бухгалтерском законодательстве с терминном "факты хозяйственной деятельности". В экономической литературе выделены следующие группы фиктивных хозяйственных операций по:

- экономически невыгодным сделкам;
- сокращению объема имущества должника;
- снижению платежеспособности предприятия-должника.

Что касается фиктивных хозяйственных операций по экономически невыгодных сделок, то с их помощью:

- занижаются или завышаются цены на приобретаемые товары, работы, услуги по сравнению со сложившейся рыночной конъюнктурой;
- устанавливаются заведомо невыгодные для должника сроки и способов оплаты по реализованному или приобретенному имуществу;
- используются различные формы отчуждения или обременения обязательствами имущества должника без эквивалентного сокращения задолженности.

Что касается фиктивных хозяйственных операций по сокращению объема имущества должника, то они способствуют:

- заключению убыточных сделок, заранее рассчитанных на меньший доход в сравнении с затратами;
- осуществлению необоснованных расходов, которые невозможно возместить за счет собственного имущества должника;
- привлечению заведомо невыгодного использования кредитов.

Что касается фиктивных хозяйственных операций по снижению платежеспособности предприятия-должника, то они представляют собой:

- оформление сделок с заведомо неплатежеспособными контрагентами;
- аккумулярование и непогашение кредиторской задолженности;
- невзыскание дебиторской задолженности.

Другим возможным путем осуществления преднамеренного банкротства является осуществление фиктивных хозяйственных операций должником, выступающим зависимым (аффилированным) лицом по отношению к своим контрагентам, или контрагенты являются зависимыми (аффилированными) по отношению к должнику. В этом случае могут иметь место фиктивные хозяйственные операции по:

- продаже конкурсной массы, осуществляемые по заниженным ценам заинтересованными зависимыми или аффилированными лицами, т.е. вуалируемые цепочкой заинтересованных покупателей.
- внесению конкурсной массы в качестве вклада в уставный капитал зависимых обществ с целью его дальнейшей продажи третьим лицам и оставлением на балансе должника сумм дебиторской и кредиторской задолженности;
- незаконному получению доходов вследствие банкротства и последующей ликвидации предприятия-должника.
- использованию необоснованных рыночным условиям цен.

В целях вскрытия фактов осуществления незаконных хозяйственных операций необходимо использование такой формы контроля как бухгалтерская экспертиза, способствующая своевременно и правильно разрешить вопросы, поставленные судом. Следует отметить, что бухгалтерская экспертиза не существует вне гражданского или арбитражного дела. и доказательства, полученные в виде заключения эксперта, дополняют и разъясняют существо рассматриваемого дела, а содержащиеся в нем выводы позволяют судить о степени влияния выявленных в ходе проведения исследования искажений учетных данных на показатели предпринимательской деятельности.

Как показали исследования, в экономической литературе процесс бухгалтерской экспертизы включает три этапа, заключающихся в организационных мероприятиях, исследовательской работе бухгалтера-специалиста и систематизации результатов исследования.

Что касается организационного этапа порядка проведения бухгалтерской экспертизы, то, прежде всего, требуется разработать план проведения проверки, оценить предполагаемый масштаб и порядок действий, составить программу экспертизы, определить характер, временные рамки и объем запланированных процедур. Учитывая сложность и значение этих действий для повышения эффективности проведения бухгалтерской экспертизы, целесообразно применять системный подход к процессу планирования проведения экспертизы, который разделяется на три этапа: изучение бизнеса; оценка рисков и существенности; оформление программы экспертизы.

Так, на стадии изучения бизнеса рекомендуем формировать информацию о специфике деятельности предприятия-банкрота, контрольной среде, используемом компьютерном оборудовании, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, сведения о критических областях. Рассматривая стадию оценки, необходимо определить приемлемый уровень существенности и риска, связанного с тем, что в бухгалтерском учете должника могут иметь место существенные искажения и что они останутся невыявленными.

Другим из значимых компонентов стратегии планирования экспертизы в условиях банкротства является определение сущности, глубины и продолжительности проверок отдельных групп операций. В этой связи еще на этапе изучения деятельности организации-должника целесообразно разбить совокупность хозяйственных операций на укрупненные группы, соответствующие циклам деловой активности. Каждый цикл включает несколько классов хозяйственных операций, которые зависят от конкретного вида бизнеса. Каждый класс хозяйственных операций может быть разбит на два и более подкласса в зависимости от применяемых мероприятий и процедур контроля.

Так, цикл получения дохода объединяет операции, которые касаются процесса получения доходов, и может быть разбит на продажи и прочие поступления. Среди этих классов хозяйственных операций в свою очередь можно выделить подклассы, обусловленные формой получения дохода. Хозяйственные операции, предполагающие осуществление закупок и внесение платежей, формируют цикл покупки, а операции, предполагающие производство товаров и услуг, могут быть включены в состав цикла производства. Выделение классов и подклассов операций находится в прямой зависимости от конкретных условий аудита и индивидуальных особенностей организации-должника.

Подробное изучение видов фиктивных хозяйственных операций с учетом изменения уровня риска на различных стадиях арбитражного процесса позволит более точно определить рискованные зоны деятельности и сформировать параметры выборки.

Объективность, достоверность и результативность экспертного исследования зависят от используемой экспертом-бухгалтером методики проверки, пред-

ставляющей собой конкретизацию приемов и способов выполнения работ в соответствии с целью, планом и программой экспертизы, которая представляется в виде стандарта проведения проверки. При этом каждому методическому приему присущи контрольно-экспертные процедуры, которые подразделяются на: организационные, моделирующие, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные, логические, сравнительно-сопоставимые и аналитические. На всех этапах проведения экспертизы применяются аналитические процедуры, которые предполагают использование следующих методов: простое сравнение; выявление тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и его экстраполяция на перспективу; определение количественных взаимосвязей между показателями; сопоставление остатков по счетам; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности плановым показателям; построение динамических рядов показателей; оценка методики планирования; анализ влияния факторов на результативный показатель. Результаты выполнения аналитических процедур используются для получения информации, необходимой для составления заключения эксперта.

Что касается второго этапа бухгалтерской экспертизы, то одним из ее основных методов является инвентаризация имущества, в процессе которой предлагаем все имущество сгруппировать следующим образом:

- имущество, стоимость которого может быть единовременно включена в расходы: канцелярские принадлежности, не переданные в эксплуатацию, дешевые основные средства;
- имущество, стоимость которого не может быть сразу включена в расходы: основные средства, нематериальные активы, товары.

Особое внимание в методике проведения бухгалтерской экспертизы уделено вскрытию фактов необоснованного вывода денежных средств, где необходимо выявить:

- факты перечисления денежных средств организации-однодневке;
- факты передачи денежных средств в виде выплат премий, дивидендов и материальной помощи.

Что касается дебиторских и кредиторских задолженностей, которые числятся в учете, то здесь следует обратить внимание на факт их списание как просроченных. Кроме того, сокрытие задолженностей возможно путем продления срока исковой давности по ним.

Что касается заключительного этапа бухгалтерской экспертизы, то следует отметить, что заключение эксперта-бухгалтера должно отвечать следующим требованиям:

- ясность, предполагающая указание и объяснение только определенных фактов с их иллюстрацией в виде таблиц и схем;
- полнота, предполагающая определенность и мотивированность всех представленных материалов с помощью необходимых приемов проверки;
- обоснованность, предполагающее аргументированность полученных выводов теоретическими положениями бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии с указанием ссылок на документы и материалы дела;

- правильность, предполагающее отсутствие внутренних противоречий в заключении и отсутствие несоответствий между выводами эксперта бухгалтера и остальными материалами дела.

Разработанная методика проведения бухгалтерской экспертизы позволит вскрыть фиктивные хозяйственные операции, ведущие к преднамеренному банкротству предприятия.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, решение которых способствует правильной организации учета хозяйственных операций предприятия, находящегося в конкурсном производстве, недопущению и вскрытию фиктивных хозяйственных операций путем проведения бухгалтерской экспертизы.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Барышева С.Ю. Учет имущества и отчетность в условиях признания организации несостоятельной // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - №15 (1). - 2007. - 0,5 п.л.

2. Барышева С.Ю. Методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы преднамеренного банкротства // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - №2 (30). - 2010. - 0,5 п.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

3. Барышева С.Ю. Раздельный учет сумм НДС, уплаченного поставщикам при приобретении товарно-материальных ценностей// Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: Материалы межрегиональной научно-практической конференции, г. Иркутск 16-17 апреля 2004 г./ Под научной ред. д-ра экон.наук Е.М. Сорокиной. - Иркутск: БГУЭП, 2004. - 0,25 п.л.

4. Барышева С.Ю. Вопросы формирования конкурсной массы и организации ее учета// Поволжский гуманитарный журнал: <http://journal.seun.ru/2010> - 0,63 п.л.

5. Барышева С.Ю. Рекомендации по формированию отчетных показателей для выявления фактов преднамеренного банкротства // Сборник Сборник научных трудов под редакцией А.М. Сухоруковой "Стратегии развития предприятия", Сборник 7. - Саратов: СГСЭУ, 2009. - 0,32 п.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 18.03.10 г  
Бумага типогр. №1  
Печать офсетная  
Заказ 138

Формат 60х84 1/16  
Гарнитура "Times"  
Уч.-изд. л. 1,0  
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.